

direttiva n. 12/2008, che autorizza le società partecipate a procedere, sia pure previo preavviso e con qualche temperamento, all'iscrizione di ipoteca sugli immobili del debitore, quando il credito erariale sia superiore a 500 euro, anche se il valore del bene ipotecato, determinato ai sensi dell'art. 79 del D.P.R. 600/1973, risulti di gran lunga maggiore del modestissimo importo sopra indicato e indipendentemente dal fatto che quello stesso immobile non può essere sottoposto ad esecuzione forzata se il credito non supera la soglia di 8.000 euro stabilita dall'art. 76;

- se sia, di conseguenza, legittima ed accettabile la prassi degli agenti della riscossione, avallata dall'Agenzia delle Entrate (v. circ. n. 46/E del 2004), di disporre indiscriminatamente il fermo di veicoli e/o l'iscrizione di ipoteca immobiliare anche su beni sottratti per legge al pignoramento, con atti di natura discrezionale generalmente privi di motivazione giustificativa della misura cautelare adottata".

In particolare, tale Garante osserva che, sebbene la stessa Equitalia abbia espresso l'intento di contenere procedure aggressive per il recupero di crediti esigui e di limitare le iscrizioni di ipoteca, ciò *"non impedisce il verificarsi, in non pochi casi, di conseguenze inique e gravemente pregiudizievoli per i contribuenti"*.

L'attribuzione ai concessionari di strumenti di coazione dovrebbe essere bilanciata da una normativa di rafforzamento della tutela dei contribuenti mediante previsione di modalità, condizioni e limiti all'attività di riscossione, al fine di contemperare l'interesse degli enti impositori alla realizzazione dei propri crediti con quello dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni esecutive ingiustificate. Il Inoltre, il Garante prospetta, la necessità di emanare il regolamento prescritto dal comma 4 dell'art. 86 del D.P.R. 602/1973 per il fermo dei beni mobili registrati. Precisa il Garante che la Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 4077 del 22 febbraio 2010, ha dichiarato illegittime le ipoteche iscritte sugli immobili nel caso in cui il debito reclamato sia inferiore agli 8.000 euro e non se ne dia preavviso al contribuente.⁴⁶

Anche il Garante della Sicilia fa presente, infine, che molte segnalazioni hanno interessato le modalità di recupero dei crediti da parte dell'Agente della Riscossione,

⁴⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 9 e 10.

lamentando l'applicazione, talvolta arbitraria, di misure cautelari particolarmente invasive.⁴⁷

2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza

L'art. 13, comma 8, della legge 212/2000, dispone che *“il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e informazione”*.

Rispetto a tale potere diretto a verificare le modalità di erogazione delle prestazioni e, più in generale, le modalità di svolgimento delle funzioni degli Uffici finanziari, i Garanti ribadiscono, come per l'anno precedente, che la mancanza di risorse a loro disposizione non consente sempre di esercitare l'accesso sistematico agli Uffici per verificarne la funzionalità dei servizi e l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Al riguardo, il Garante della Valle d'Aosta segnala di aver effettuato un accesso presso l'ufficio del Territorio in occasione del quale ha constatato che la superficie complessiva della struttura risulta inadeguata rispetto alle esigenze dell'Ufficio e che gli spazi riservati al pubblico sono angusti e privi di arredi⁴⁸

Diversamente il Garante della Provincia di Bolzano sottolinea l'efficienza degli Uffici finanziari di Bolzano che, nonostante la carenza di personale, riescono a svolgere la propria attività istituzionale.⁴⁹

Così anche il Garante del Molise ribadisce la funzionalità dei servizi di assistenza ed informazione del contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico nei singoli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.⁵⁰

Sostanzialmente, i Garanti non evidenziano prassi amministrative anomale in tema di servizi di informazione ed assistenza da parte degli Uffici Finanziari.⁵¹

⁴⁷ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

⁴⁸ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

⁴⁹ Garante del contribuente della Provincia di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 2.

⁵⁰ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2009, pag. 2 e 3.

⁵¹ Per tutti Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 4.

3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

Ai sensi dell'art. 13, comma 6, della legge 212/2000, l'Agenzia deve rispondere alle richieste ed agli interventi del Garante entro il termine di trenta giorni.

I Garanti hanno espresso, anche nell'anno di riferimento, valutazioni non sempre positive od omogenee circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari sia centrali che locali. I Garanti hanno sottolineato che le richieste di documenti e chiarimenti rivolte dagli stessi ai vari Uffici dell'Agenzia delle Entrate non sempre sono state adeguatamente soddisfatte dai suddetti Uffici.

In tal senso, alcuni Garanti lamentano i ritardi con cui gli Uffici finanziari rispondono alle loro richieste nonostante i ripetuti solleciti.⁵²

Così il Garante delle Marche segnala di non aver evaso alcune pratiche in quanto gli Uffici delle Entrate, benché sollecitati, non hanno fornito adeguate risposte alle richieste del Garante. Tale ritardo, sottolinea il Garante, si protrae da oltre un anno e l'inosservanza degli obblighi imposti dall'art. 13, vanifica la funzione del Garante impedendogli la tutela del contribuente, pregiudicandone l'immagine e il prestigio. Lo stesso Garante richiede, quindi, l'eliminazione della disfunzione lamentata ed il ripristino della rapida definizione dei procedimenti, individuando i responsabili del comportamento omissivo e richiamandoli all'adempimento dei loro doveri. Tali osservazioni non impediscono, tuttavia, di riconoscere che nella maggior parte dei casi le relazioni con gli interlocutori istituzionali sono improntate a correttezza e disponibilità e che l'Agenzia è disponibile ad assecondare le esigenze del Garante.⁵³ Il Garante di Trento sottolinea che, nonostante la collaborazione, continua a prevalere, sul piano decisionale, una certa rigidità degli Uffici locali.⁵⁴

Positiva valutazione, circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari, è stata evidenziata, invece, dai Garanti di Bolzano, della Puglia e

⁵² Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 6; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pagg. 4 e 5; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

⁵³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 3 e 4.

⁵⁴ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

del Veneto secondo i quali i suggerimenti proposti e le richieste avanzate trovano per lo più adeguata attenzione.⁵⁵

Massima soddisfazione circa la cooperazione ottenuta dagli Uffici finanziari e dagli Enti locali interpellati per le istruttorie, è manifestata anche dai Garanti della Valle d'Aosta e dell'Umbria.⁵⁶

Il Garante della Sardegna descrive in generale buona la collaborazione degli Uffici finanziari dell'isola alle proprie richieste e segnalazioni. Le risposte degli Uffici operativi dell'Agenzia alle istanze di documenti o chiarimenti, ai sensi dell'art. 13 della legge 212/2000, sono state, tranne qualche sporadica eccezione, nel complesso sempre puntuali e precise.⁵⁷

Anche i Garanti dell'Emilia Romagna e della Toscana segnalano piena soddisfazione per la collaborazione e l'ottimo comportamento degli Uffici finanziari della propria Regione. In particolare, il Garante della Toscana evidenzia che *"alle richieste di informazioni ed alle sollecitazioni dell'Ufficio, tutti gli organi o interpellati hanno corrisposto con assoluta puntualità e chiarezza, rendendo in tal modo un indispensabile contributo alla funzionalità del servizio"*.⁵⁸

Una particolare attenzione alle richieste del Garante da parte degli Uffici finanziari viene segnalata anche dal Garante dell'Abruzzo, mentre maggiori difficoltà sono state registrate con gli Uffici locali.⁵⁹ A conferma del buon livello di collaborazione con gli Uffici finanziari, il Garante della Sicilia segnala, infine, che nella sua Regione sono operativi *"due tavoli di concertazione permanente"* attivati l'uno con la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate e l'altro con l'Agente della Riscossione (SERIT Sicilia S.p.A. e Riscossione Sicilia S.p.A.). Tali iniziative consentono la soluzione condivisa delle problematiche a carattere generale. Anche gli Uffici operativi rispondono con apprezzabile tempestività ed esaustività alle richieste

⁵⁵ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2009, pag. 6; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 2; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2009, pag. 10.

⁵⁶ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 5; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2009, pag. 6.

⁵⁷ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁵⁸ Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2009, pag. 7; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁵⁹ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2009, pag. 7.

del Garante, così come sollecita collaborazione viene riscontrata anche da parte dell'Agente della Riscossione.⁶⁰

Quasi tutti i Garanti precisano, inoltre, che il contraddittorio con gli Uffici finanziari è sempre stato improntato, anche in caso di dissenso, alla massima disponibilità per la comune ricerca di un accordo, sia per la difesa dei contribuenti sia per la corretta applicazione delle norme tributarie e momento di necessario confronto per l'attuazione del principio di trasparenza posto a base dell'attività impositiva fiscale.

4. L'attivazione dei poteri

Al pari di quanto segnalato nelle relazioni degli scorsi anni, i Garanti concordano nel riconoscere come loro prerogativa la possibilità di esercitare le funzioni previste dal citato art. 13, non solo su richiesta dei contribuenti, ma anche d'ufficio, a seguito, ad esempio, di articoli della stampa specializzata da cui emergano irregolarità o disfunzioni dell'Amministrazione tali da incrinare il rapporto di fiducia con i contribuenti. I Garanti, infatti, ritengono corretto recepire le dichiarazioni non scritte dei contribuenti quando non sia possibile acquisire per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza) la segnalazione scritta, che è ritenuta, comunque, la forma ordinaria dell'attivazione del Collegio.

Quasi tutti i Garanti privilegiano come prima forma di contatto con i contribuenti quella dell'ascolto in via informale; infatti, il modello organizzativo cui hanno improntato l'attività si basa su procedure semplici, dirette ad agevolare i contribuenti nella presentazione delle segnalazioni.⁶¹

Per facilitare i contribuenti nella presentazione delle istanze, queste a volte sono presentate anche verbalmente al personale di segreteria, il quale, dopo l'esposizione del caso segnalato, formalizza la procedura con la redazione di un regolare verbale, che viene a sua volta protocollato e posto in trattazione. Per quanto riguarda, invece, le normali modalità di presentazione, si è constatato, in base alle

⁶⁰ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

⁶¹ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2009, pag. 5.

istanze ricevute, che l'inoltro delle stesse si sviluppa ormai quasi pariteticamente tra posta ordinaria, fax e posta elettronica.

Durante la gestione della pratica, i Garanti si adoperano per instaurare un buon rapporto con gli interlocutori fornendo, in tempi rapidi (di solito 15 giorni), ai contribuenti (sia di persona che per le vie brevi) informazioni dettagliate sulle procedure da seguire caso per caso, e, in generale, sulle procedure più idonee e utili per la soluzione dei problemi prospettati.

In particolare, il Garante della Toscana segnala sia la brevità dei tempi entro i quali il cittadino che si rivolge al Garante ottiene risposta, sia il fatto che l'esito della pratica viene comunque comunicato, con motivazione, all'istante.⁶²

Il Garante del Piemonte afferma che il tempo impiegato dal suo Ufficio per l'esame delle segnalazioni è assai breve e che *"la maggior parte del tempo impiegato per il disbrigo delle pratiche trascorre nell'attesa delle risposte degli Uffici finanziari interessati a cui sono state richieste notizie e documentazioni"*.

Tale Ufficio conferma, inoltre, di essere più considerato di un tempo nella coscienza dei contribuenti: le pratiche aumentano con un ritmo crescente e la maggioranza dei contribuenti si rivolgono al Garante oltre che nelle forme ordinarie anche con fax e posta elettronica, semplificando, quindi, il lavoro e i contatti anche con cittadini residenti lontano da Torino.⁶³

Il nuovo Garante dell'Umbria, in continuità con quello precedente, conferma *"il largo uso del contatto diretto col contribuente, uso che ha consentito ad ogni componente dell'ufficio colloqui informali o formali per un approccio immediato col cittadino e con le sue istanze destinate alla pronta apertura delle indagini da parte ... del Collegio"*.⁶⁴ Anche l'Ufficio del Garante della Campania *"concede ampio spazio al colloquio diretto e telefonico con il contribuente a cui, pur non fornendo in modo assoluto alcuna consulenza, cerca di far capire, in modo semplice, le modalità di*

⁶² Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

⁶³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

⁶⁴ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

procedere, e ciò anche al fine di evitare inutile contenzioso. Per casi non di sua competenza indirizza il cittadino verso gli organi predisposti alle sue necessità". ⁶⁵

Stesso comportamento è adottato dal Garante dell'Emilia Romagna e da quello di Bolzano, che assicura ai contribuenti *"la possibilità di essere ricevuti anche senza preavviso e di esporre senza inutili formalismi le vicende che li riguardano e di ricevere in ogni caso un consiglio ed un'utile informazione"*. Così come sono quotidiani i colloqui telefonici dei contribuenti con la segreteria per ottenere chiarimenti sulla legittimità dei provvedimenti impositivi o sulle verifiche fiscali. ⁶⁶

Come segnalato da vari Garanti, il dialogo con un organo neutrale e indipendente, pur non trovando riscontro nelle statistiche dell'attività svolta dal Collegio, incontra il favore dei contribuenti e concorre alla riduzione del livello di conflittualità tra fisco e contribuente qualora all'interessato siano i motivi per i quali la contestazione non sarebbe validamente sostenibile in sede giurisdizionale.

I Garanti offrono indicazioni e consigli a tutela dei diritti del contribuente anche quando non ci sono fondate ragioni per un loro intervento, contribuendo in tal modo a rafforzare il rapporto di fiducia e cooperazione tra tutti i soggetti interessati. Non si tratta di esercizio di vera e propria consulenza fiscale, ma di attività di supporto giuridico - che non può ritenersi esclusa purché contenuta nei limiti dell'informazione tecnica orientativa - e di tutela indiretta del contribuente. Entro limiti compatibili con le specifiche funzioni dell'organismo in alcuni casi forniscono all'istante un parere meramente orientativo, non vincolante né per l'Amministrazione, né per il Garante.

5. Le iniziative di comunicazione

I Garanti, da sempre, segnalano la necessità di una maggiore informazione sullo Statuto dei diritti del contribuente in generale, sul ruolo dell'Istituto e sulle relative funzioni.

⁶⁵ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 3.

⁶⁶ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2009, pag. 1; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2009, pag. 3.

Generalmente, la comunicazione relativa all'istituzione e all'attività dei Garanti è realizzata a livello regionale dagli stessi Garanti, mentre la comunicazione più generale sullo Statuto del contribuente è svolta dal Dipartimento delle Finanze.

Al riguardo, si ribadisce che il Dipartimento ha dedicato, all'interno del sito www.finanze.gov.it un'apposita sezione allo Statuto del contribuente e ai Garanti, per fornire un archivio informativo aggiornato per tutti i cittadini che vogliano avviare contatti con questi organismi. In particolare, alla voce Garante del contribuente, oltre alla legge istitutiva 212/2000, sono stati indicati i compiti del Collegio ed un elenco completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi dei componenti il Garante).⁶⁷

Tuttavia, i Garanti sostengono che molti contribuenti ancora ignorano l'esistenza stessa dell'Ufficio, conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori che quotidianamente frequentano gli Uffici fiscali e da coloro che abitualmente si dedicano alla lettura degli articoli pubblicati sulla stampa specializzata⁶⁸.

Per i Garanti è fondamentale che, a tutti i livelli, si operi con determinazione e costanza per far conoscere tale Organismo a tutti i cittadini e, in particolare, a quelli che partecipano, proporzionalmente alle loro potenzialità finanziarie, alle entrate dello Stato. L'attività di tale istituzione non può essere sollecitata - come spesso accade - solo da professionisti e consulenti per ottenere consulenze certificate e gratuite in particolari condizioni, ma deve essere orientata, più in generale, soprattutto nei confronti di tutti i contribuenti.

Alcuni Garanti hanno evidenziato che nell'Annuario del Contribuente 2009, edito dalla Direzione Centrale dei Servizi dell'Agenzia delle Entrate, manca qualsiasi informazione sul Garante e sulle relative attribuzioni. Al riguardo, la predetta Direzione con nota prot. n. 107485/2009 del 24 luglio 2009, ha comunicato che, per diffondere maggiormente la conoscenza dell'Istituto del Garante, la prossima

⁶⁷ Nella stringa "documentazione", alla voce Statuto del contribuente, è possibile accedere ad un dossier tematico che spiega, in dettaglio, la legge 212/2002. Analoga iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle Entrate all'interno del proprio sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁶⁸ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

edizione dell'Annuario sarà aggiornata, con la fattiva collaborazione degli stessi Garanti⁶⁹.

Inoltre, al fine di incentivare il ricorso all'istituto di garanzia, il Garante dell'Emilia Romagna auspica che negli atti emanati dall'Ufficio impositore, oltre all'indicazione dei rimedi offerti dalla legge, quale il ricorso alla Commissione Provinciale, ecc., sia espressamente segnalata la *“facoltà di rivolgere al Garante del contribuente un'istanza per l'attivazione della procedure di autotutela al fine di ottenere l'annullamento, la rettifica o la revoca dell'atto notificato”*. Ciò consentirebbe di:

- diffondere la conoscenza del Garante;
- fornire al contribuente un'informazione più completa circa i rimedi alternativi alla proposizione del ricorso giurisdizionale previsti dall'ordinamento per opporsi alle pretese dell'Amministrazione finanziaria;
- contribuire alla deflazione del contenzioso tributario.⁷⁰

Il Garante dell'Abruzzo, nonostante i problemi inerenti il terremoto del 6 aprile 2009 e alla necessaria riorganizzazione del proprio Ufficio, ha, tuttavia, rilevato la scarsa conoscenza della sua figura e delle sue attribuzioni poste dalla legge a tutela e difesa dei diritti di tutti, non solo da parte dei contribuenti, ma anche degli stessi operatori del settore.⁷¹

Il Garante della Campania riferisce, altresì, che per compensare la poca visibilità del ruolo del Garante sia da parte dei contribuenti che dei professionisti si propone di partecipare, in accordo con Università, Organi professionali, ecc. a convegni informativi e formativi sulla legge istitutiva 212/2000.⁷²

Più conoscenza dell'Istituto, viene auspicata anche dal Garante dell'Emilia Romagna che precisa di aver segnalato all'ANCI e alla Regione Emilia Romagna

⁶⁹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 28, 29 e 30; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁷⁰ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 28, 29 e 30.

⁷¹ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2009, pag. 1.

⁷² Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 4.

l'opportunità di pubblicare sui rispettivi siti informazioni sullo Statuto del Contribuente.⁷³

Critici anche i rilievi del Garante della Valle d'Aosta che conferma come ancora nulla sia stato fatto in concreto dalle istituzioni competenti per far conoscere l'Ufficio del Garante, la cui figura rimane quasi sconosciuta alla maggior parte dei cittadini. Secondo le sue risultanze, il Garante del contribuente nella Valle d'Aosta è un Ufficio poco conosciuto dalla collettività regionale, nonostante gli sforzi fatti per diffonderne l'esistenza e le funzioni.

In proposito, lo stesso Garante sottolinea *"che i più penalizzati sono i contribuenti minori e non sicuramente le aziende medio-grandi e grandi che hanno la possibilità di disporre di consulenti esperti e qualificati e, di conseguenza, non sempre interessati ad indirizzare i loro assistiti al suddetto ufficio del Garante"*.⁷⁴

Alcuni Garanti, anche nell'anno di riferimento, hanno cercato di ovviare alle carenze di informazione *"attivando in proprio"* all'interno della propria Regione iniziative di comunicazione verso gli Uffici periferici, Autorità locali, Istituzioni scolastiche e universitarie, Organizzazioni di categoria e Organi di stampa.

In particolare, i Garanti di Trento e del Lazio, hanno ribadito l'impegno volto a far conoscere ai cittadini i poteri del Garante, sia attraverso *"interventi, diretti e/o tramite mezzi di informazione, tesi a far conoscere nei dettagli le caratteristiche delle problematiche di ordine tributario che i cittadini hanno la facoltà di segnalare all'Ufficio"* sia attraverso conferenze informative e seminari, rafforzando così i rapporti con gli Ordini professionali e le altre Associazioni di categoria.⁷⁵

Così anche il Garante di Bolzano ha pubblicizzato la propria attività attraverso mass-media locali (TV, Radio, Stampa) e visite presso le varie istituzioni di carattere pubblico e privato. Lo stesso Garante sottolinea che è migliorata la conoscenza dell'esistenza della figura del Garante da parte di studi di professionisti e importanti

⁷³ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁷⁴ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 3.

⁷⁵ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2009, pagg. 2 e 3; Rel. II sem. 2009, pag. 1. In tale contesto va collocata la partecipazione dei relativi Componenti *"ai momenti di incontro promossi dalla Direzione provinciale delle Entrate in collaborazione con l'Università degli Studi di Trento (Facoltà di giurisprudenza) e l'Ordine dei Dottori commercialisti di Trento e Rovereto, qualificata come "Dialoghi di diritto tributario", già svoltasi nel precedente anno e proseguiti in quello in corso; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2009, pag. 5.*

PARTE II

LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE ASSETTI ISTITUTIVI E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO

6. Il contesto normativo

L'art. 13, commi 2 e 3, della legge 212/2000, prevede che il Presidente del Collegio dei Garanti e i componenti siano nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale o da una sua sezione distaccata, nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate. L'incarico di componente del Garante del contribuente nella previsione originale dello Statuto aveva durata triennale ed era rinnovabile una sola volta.

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge 289/2002, art. 84, comma 7, l'incarico ha ora durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività già svolta.⁷⁸

In assenza di precise indicazioni normative, si ritiene che le valutazioni relative alla professionalità, produttività e attività siano di competenza del soggetto titolato alla nomina, ovvero del Presidente della Commissione tributaria regionale.

Si sottolinea, inoltre, che il richiamato comma 7 non chiarisce con quali modalità e strumenti di informazione il Presidente della Commissione tributaria regionale debba acquisire gli elementi di valutazione necessari per procedere al rinnovo dell'incarico di tutti o di taluni componenti.

⁷⁸ Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212/2000:

2 "Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale delle entrate e appartenenti alle seguenti categorie:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;
b) dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione regionale delle entrate, rispettivamente, per i primi, dal Direttore generale del Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza;

c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

3. L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta. Le funzioni di Presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a) del comma 2. Gli altri due componenti sono scelti uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b) e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c) del comma 2".

La tabella seguente contiene i nominativi e la provenienza professionale di tutti Garanti del contribuente, aggiornati ad Aprile 2010.

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Presidente	Componente	Componente
ABRUZZO	Prof. G. Greco <i>Professore universitario</i>	Gen. D. S. Maurino <i>G. d F.</i>	Dr. B. Costanzo <i>Commercialista</i>
BOLZANO	Dr. M. Klammer <i>Magistrato</i>	Dr. B. Genovese <i>Giudice</i>	Dr. F. Verginer <i>Commercialista</i>
BASILICATA	Dr. R. Stella <i>Magistrato</i>	Avv. G. Vorrasi <i>Avvocato</i>	Dr. C. Maiorano <i>Dir. Amm. Fin.</i>
CALABRIA	Dr. C. Salvatore <i>Consigliere di Stato</i>	Ten. Col. G. Marziano <i>G. d F.</i>	Rag. S. Muleo <i>Commercialista</i>
CAMPANIA	Dr. R. Numeroso <i>Magistrato</i>	Gen. D. Barbato <i>G. d F.</i>	Dr. E. Gambardella <i>Commercialista</i>
EMILIA ROMAGNA	Dr. F. Pintor <i>Magistrato</i>	Dr. R. Tangari <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Rag. L. Zauli <i>Ragioniere</i>
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. C. Dapelo <i>Magistrato</i>	Avv. F. Franzutti <i>Avvocato</i>	Dr. S. Varriale <i>Dir. Amm. Fin.</i>
LAZIO	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. G.C. P. Orioli <i>G. d F.</i>	Avv. N. Chillemi <i>Avvocato</i>
LIGURIA	Dr. L. Di Noto <i>Procuratore della Repubblica</i>	Dr. R. Cingano <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. G. Mancuso <i>Avvocato</i>
LOMBARDIA	Dr. U. Loi <i>Magistrato</i>	Dr. G. Perrone <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. C. Chiaffarelli <i>Avvocato</i>
MARCHE	Dr. S. Nardino <i>Magistrato di Cassazione</i>	Dr.ssa A. Bevilacqua <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. C. Perrone <i>Avvocato</i>
MOLISE	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. P. A. Ferraris <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. O. Caputi <i>Dir. Amm. Fin.</i>
PIEMONTE	Dr. S. Pieri <i>Primo Pres. Onorario Corte Cassazione</i>	Dr. F. Vitullo <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. G. Lazzara <i>Commercialista</i>
PUGLIA	Prof. D. Ciavarella <i>Professore universitario</i>	Dr. D. Fulco <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. N. Chiechi <i>Commercialista</i>
SARDEGNA	Dr. C. Piana <i>Procuratore c/o Trib.</i>	Col. Ris. G. Erriu <i>G. d F.</i>	Dr. A. Aledda <i>Consulente del lavoro</i>
SICILIA	Cons. A. Dagnino <i>Consigliere Corte dei Conti</i>	Dr. S. Forastieri <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Gen. A. Jovane <i>G. d F.</i>
TOSCANA	Dr. U. Nannucci <i>Procuratore della Repubblica</i>	Dr.ssa E. Pascalini <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. F. Vannoni <i>Commercialista</i>
TRENTO	Dr. S. Coraiola <i>Magistrato</i>	Gen. M. Porretti <i>G. d F.</i>	Dr. I. G. Favoino <i>Commercialista</i>
UMBRIA	Avv. G. Morani <i>Avvocato</i>	Gen. G. Bianco <i>G. d F.</i>	Dr. V. Pilone <i>Dir. Amm. Fin.</i>
VALLE D'AOSTA	Dr. D. Cuzzola <i>Magistrato</i>	Dr. P. Scrima <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. O. Formica <i>Giudice Tributario</i>
VENETO	Dr. S. Merz <i>Magistrato</i>	Gen. Dr. R. Romani <i>G. d F.</i>	Avv. L. Bardella <i>Benvenuti</i> <i>Avvocato</i>

6.1 L'incompatibilità

Un problema normativo ancora non risolto è la mancata previsione nella legge istitutiva di un sistema d'incompatibilità per le nomine dei Garanti, come il caso di un magistrato già membro della Commissione tributaria o di un componente che presti consulenza professionale. È opportuno evidenziare che la valutazione delle incompatibilità non si riferisce esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina, ma potrebbe riguardare anche le eventuali incompatibilità sorte *in itinere* ossia nel corso dello svolgimento della funzione istituzionale. Tuttavia, i pochi casi d'incompatibilità riscontrati, in questi anni, hanno impedito che il problema avesse una rilevanza significativa, anche se è evidente che le dimissioni dei componenti per situazioni di contrasto con l'attività svolta (ad esempio, un professore universitario già membro di Commissione tributaria) potrebbe produrre la variazione dei Collegi già costituiti.

7. Il regolamento di organizzazione

I Garanti svolgono la propria attività attraverso regolamenti di organizzazione già avviati nel corso degli anni e costruiti sulla base dello schema rappresentato a suo tempo dagli Uffici ministeriali, per uniformare la disciplina dell'organizzazione e del funzionamento.⁷⁹ Tali regolamenti, sia quelli sviluppati autonomamente sia quelli omogenei al modello ministeriale, disciplinano il sistema di regole a cui i Garanti si uniformano per i loro contatti e incontri, nonché le procedure con le quali il contribuente ha modo di far conoscere le proprie questioni, l'esame e le deliberazioni del collegio, i rapporti con gli Uffici finanziari, le Regioni e gli Enti locali e l'archiviazione delle segnalazioni.

I regolamenti prodotti dai Garanti non hanno vincolato troppo le modalità di accesso del contribuente all'Ufficio, consentendo l'accettazione di forme diverse per la presentazione delle istanze.

⁷⁹ L'ipotesi di regolamento era basata sullo studio di alcune figure similari al Garante del contribuente (**Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, del Garante della privacy**) ricalcandone alcune soluzioni organizzative e funzionali per la disciplina degli aspetti relativi al funzionamento del collegio, come per l'assunzione delle funzioni, le dimissioni, sostituzioni dei componenti, le riunioni dei Garanti, le deliberazioni, il verbale delle riunioni, e degli aspetti organizzativi relativi alla segreteria dei Garanti e al personale loro assegnato.

8. Il funzionamento del Collegio e i poteri presidenziali

Riguardo alle modalità per il funzionamento del Collegio, la legge 212/2000 non offre le indicazioni necessarie per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto dei diritti del contribuente ai Garanti. Tale limite della norma è stato evidenziato dai Garanti fin dalle prime relazioni. L'assenza di una disciplina continua, per ora, a trovare una soluzione di tipo esclusivamente organizzativo: essendo l'Ufficio del Garante un Collegio perfetto, la sua operatività è legata alla contemporanea presenza dei tre componenti, per cui l'assenza prolungata anche di uno solo di essi ne pregiudica la funzionalità. Per queste ragioni, ancora oggi è auspicato dai Garanti un intervento normativo da parte del legislatore che chiarisca se sia necessario o meno la nomina di componenti supplenti in caso di assenza o impedimento dei titolari.⁸⁰

Il Garante per la Provincia di Trento precisa, ad esempio, che l'attività istruttoria è svolta dai singoli componenti, mentre quella decisionale dal Collegio.⁸¹

La soluzione auspicata dai Garanti è, comunque, sempre la previsione di un supplente investito della stessa autorità del componente in caso di assenza dovuta per cause diverse (malattia, ferie e incompatibilità).⁸²

9. L'autonomia del Garante e l'effettività dei suoi poteri

L'autonomia dell'istituto, prevista dall' 13, comma 2, laddove si afferma che il Garante è Organo operante in piena autonomia, condiziona l'esercizio delle relative funzioni. Da parte di più Garanti è stato, però, rilevato che l'autonomia può essere acquisita solo se l'Organo preposto alla garanzia dei diritti tutelati viene dotato dei poteri necessari per agire con indipendenza in modo da incidere efficacemente sulle dinamiche e i processi mentre la legge, oltre a non dire nulla riguardo ai contenuti dell'autonomia, non ha attribuito al Garante poteri sufficientemente incisivi.

⁸⁰ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

⁸¹ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2009, pag. 1.

⁸² Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

Si rende necessario, ad avviso dei Garanti, ricercare il significato di autonomia che meglio si adatta alla natura ed alle funzioni del Collegio, il quale, pur essendo istituito presso la Direzione Regionale delle Entrate, è Organo indipendente ed estraneo a qualsiasi struttura gerarchica.

Inoltre, se da un lato il Garante del contribuente è sottratto nel suo operare ad ogni vincolo gerarchico, al contempo, è privo di ogni mezzo di coercizione o pressione nei confronti degli uffici finanziari inadempienti alle sue indicazioni.

Diversi sono i poteri e le funzioni assegnati a tale Organismo che tuttavia non possiede una matrice di indipendenza e autonomia di uguale peso, rispetto alle altre *Autorithies*. Gli atti emanati non sono infatti autonomamente impugnabili, né lo stesso può rivestire il ruolo di parte in qualsiasi giudizio amministrativo sull'eventuale illegittimità di un atto. I poteri attribuiti al Garante sono configurabili piuttosto come poteri d'impulso, che possono essere collocati fra gli atti di indirizzo, direzione o coordinamento, ma che non possono incidere sulle sfere giuridiche dell'Amministrazione e del contribuente non essendo attribuito dalla norma al predetto Organo l'esercizio di alcun potere di amministrazione attiva. La figura è priva di incisività come si converrebbe ad un'autentica autorità investita di ampi poteri di controllo e vigilanza, ma piuttosto rivolta, in mancanza di un potere coercitivo, a effettuare solo richiami compartimentali non idonei, peraltro, a incidere sull'atto in contestazione.

Tutti i Garanti ogni anno evidenziano, infatti, come l'esercizio delle loro funzioni sia strutturalmente circoscritto alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione o al richiamo, senza poter incidere in concreto sugli aspetti realmente critici del rapporto tra fisco e contribuente né poter sanzionare inerzie, inadempienze e negligenze degli Uffici finanziari.

Risulta, peraltro, chiaro come le funzioni di garanzia esercitate dall'Organo, prive di un qualsiasi potere di coercizione, rischiano di fargli perdere credibilità sia nei confronti dei contribuenti che ad esso si rivolgono, sia verso gli stessi uffici destinatari dei suoi interventi.

Per queste ragioni, fin dalla loro istituzione, i Garanti manifestano la necessità di modificare la struttura dell'Organo, dotandolo di poteri più incisivi, al fine di renderlo assolutamente autonomo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma tale risultato è conseguibile solo a condizione di riconoscere all'Organo autonomia finanziaria, organizzativa e disponibilità di risorse.

9.1 L'autonomia finanziaria e organizzativa

Ulteriore espressione dell'autonomia del Garante è la sua indipendenza finanziaria, intesa come disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili, ovvero, come da più parti segnalato, di un fondo annuale per le spese di funzionamento.

L'autonomia finanziaria dell'Istituto condiziona, infatti, l'esercizio delle relative funzioni e rappresenta una questione sulla quale quasi tutti i Garanti si sono espressi, sottolineando che gli aspetti rilevanti che concorrono a delineare la nozione di autonomia sono oltre che la disponibilità di risorse anche un'adeguata collocazione e sistemazione dell'Ufficio, che deve avere una sede propria e dotazioni di personale certe e dipendenti dal solo Garante e non dall'Agenzia delle Entrate.

Per questa ragione, molti Garanti continuano a ritenere assolutamente necessario il distacco degli Uffici del Garante dall'Agenzia delle Entrate e l'affidamento degli stessi (con il trasferimento delle relative competenze) al Dipartimento delle Finanze, che già gestisce e amministra tutte le spese occorrenti per il funzionamento delle Commissioni tributarie.

Il Garante della Valle d'Aosta sottolinea la necessità di riconoscere che *"gli uffici del Garante siano dotati dei mezzi necessari e separarli fisicamente per l'esercizio della propria attività dalla struttura dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, farli gestire direttamente dal Dipartimento delle Politiche Fiscali [ora Dipartimento delle Finanze] come è avvenuto per le Commissioni Tributarie"*.⁸³ Il Garante del Piemonte, al pari di quello della Valle d'Aosta, ritiene necessario assegnare a ciascun

⁸³ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pagg. 2 e 3.